



## Aftrekverbod verliezen lopend boekjaar op abnormale voordelen

*Auteur(s):* Stefaan Van  
Crombrugge

*Editie:* 1473 p. 1

*Publicatiedatum:* 20 april 2016

*Rechtbank/Hof:* Cass.

*Datum van uitspraak:* 10 maart 2016

*Wetboek:* W.I.B. 92

*Artikel:* 207

## Aftrekverbod verliezen lopend boekjaar op abnormale voordelen

Enkele jaren geleden heeft het hof van beroep te Antwerpen een merkwaardig arrest gewezen over het aftrekverbod van verliezen van het lopende boekjaar op het gedeelte van de winst, dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen verkregen van een verbonden onderneming (Antwerpen 6 november 2012, [Fisc., nr. 1335, p. 2](#)). Dat arrest is nu door het Hof van Cassatie verbroken (Cass. 10 maart 2016, F.14.0082.N, nog niet gepubliceerd). Laten we proberen een korte samenvatting te geven van het probleem.

### Wettekst

Naar luid van artikel 207, al.2 WIB 1992, in combinatie met artikel 79 WIB 1992, mag geen aftrek uit hoofde van vorige beroepsverliezen noch compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk worden verricht op het gedeelte van het resultaat dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen die de belastingplichtige in welke vorm of door welk middel ook, rechtstreeks of onrechtstreeks heeft verkregen uit een onderneming ten aanzien waarvan hij zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enige band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt. Vóór de wet van 24 december 2002 gold die aftrekbeperking enkel voor vorige beroepsverliezen. De bedoelde wet heeft ze uitgebreid tot het verlies van het lopende belastbare tijdperk.

### Interpretatie van de Administratie

Volgens de minister van Financiën is artikel 207 WIB 1992 niet enkel toepasselijk voor het geval winsten verplaatst worden van een verbonden onderneming naar een Belgische belastingplichtige, doch eveneens in de gevallen waarin de Belgische belastingplichtige een kost uitspaart. De tekst van dit artikel moet steeds op gelijke wijze worden toegepast, in die zin dat steeds een bedrag wordt belast, dat minstens gelijk is aan het verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel, ongeacht het boekhoudkundig resultaat en ongeacht het feit of de boekhouding wel of geen inkomsten laat zien, die minstens gelijk zijn aan het

bedrag van het verkregen voordeel (Parl.vr. L. VAN CAMPENHOUT van 2 april 2004, *Vr. en Antw.* Kamer 2003-04, nr. 51-40, 6204).

## Kritiek

In deze nieuwsbrief hebben P. LION en L. MEEUS al vroeg zware kritiek geuit op de invulling die de minister van Financiën en de Administratie aan de uitbreiding van het aftrekverbod tot verliezen van het lopende boekjaar gaven, in het bijzonder in de gevallen waarin de verstrekte abnormale of goedgunstige voordelen de vorm aannemen van een kostenbesparing, zoals bij een renteloze lening ([Fisc., nr. 952, p. 2](#)). In een vennootschap van wie het lopende boekjaar verlieslatend is, wordt dat verlies eigenlijk niet met een kostenbesparing gecompenseerd. De kostenbesparing zorgt er enkel voor dat het verlies niet nog groter is. Er is dus geen reden en, volgens de auteurs, zelfs geen mogelijkheid om nog eens bijkomend belasting te heffen op het bedrag van de kostenbesparing.

Een eenvoudig voorbeeld. Een vennootschap heeft in het lopende boekjaar opbrengsten van 200 en kosten van 300 en lijdt dus een verlies van 100. Zij krijgt van haar moedermaatschappij een renteloze lening, waardoor zij een interest van 20 uitspaart; haar verlies blijft op 100. Had zij bij een bank een gewone lening aangegaan, dan zou ze 20 bijkomend aan kosten hebben gehad en zou haar verlies 120 geweest zijn. Volgens de minister van Financiën en de Administratie moet de vennootschap in het lopende boekjaar bij toepassing van de artikelen 207, tweede alinea en 79 WIB 1992 belast worden op het abnormale of goedgunstige voordeel van 20, dat voortvloeit uit de renteloze lening. Dat leidt eigenlijk tot een economische dubbele belasting, want doordat het verlies ten belope van 20 lager is, zal die 20 in volgende boekjaren niet als vroeger verlies kunnen worden afgetrokken.

## Hof van beroep te Antwerpen

In het hoger vermelde arrest van 6 november 2012 heeft het hof van beroep te Antwerpen aan deze kritische geluiden in de rechtsleer gehoor gegeven. Het hof kon zich in de aangehaalde opvatting van de minister van Financiën niet vinden, in zoverre daarin zonder meer gesteld wordt dat minstens een bedrag, gelijk aan het verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel, belastbaar moet worden gesteld.

Het hof te Antwerpen was van mening dat de artikelen 207, tweede alinea en 79 WIB 1992 op een situatie zoals in het voorbeeld geschetst, geen toepassing kunnen vinden. Het ging zelfs verder. Uit zijn theoretische beschouwingen omtrent verschillende hypothesen bleek dat het hof de toepassing van de artikelen 207, tweede alinea en 79 WIB 1992 ook afwees op abnormale of goedgunstige voordelen die boekhoudkundig tot een opbrengst hebben geleid, ingeval het fiscale resultaat van het lopend boekjaar negatief is.

Voor de precieze uitwerking van al de hypothesen die het hof te Antwerpen in aanmerking nam, kunnen wij alleen verwijzen naar de vroegere bespreking daarvan ([Fisc., nr. 1335, p. 2](#)). Het heeft geen zin die subtiele inzichten hier allemaal te herhalen, want, zoals zo dadelijk zal blijken, worden ze door het Hof van Cassatie in het geheel niet aanvaard : het Hof negeert ze eenvoudig.

## Beoordeling van de Antwerpse rechtspraak

In onze bespreking van het Antwerpse arrest hadden wij erop gewezen dat de stellingen

van het hof in het licht van het normale winstvormingsproces van een vennootschap perfect logisch en coherent waren : abnormale voordelen die men verkrijgt in een boekjaar waarin de kosten de opbrengsten overtreffen, verlagen gewoon het verlies dat naar volgende jaren overdraagbaar is; wanneer de verlieslatende vennootschap later weer winstgevend wordt, zullen de eertijds toegekende abnormale voordelen in feite belast worden op het ogenblik dat slechts dit lagere verlies verrekend wordt. In die hypothese is de uitbreiding van het toepassingsgebied van artikel 207, tweede alinea WIB 1992 tot verliezen van het lopende boekjaar dus op termijn onnodig. De gewone regels van de fiscale winstvorming leiden op termijn tot belasting van de toegekende abnormale voordelen.

Maar wij hadden er ook op gewezen dat deze zienswijze niet in overeenstemming was met de waarschijnlijke bedoeling van de wetgever. De zwakke plekken van de gewone toepassing van de gangbare regels van het winstvormingsproces zijn dat de vennootschap eerst weer winstgevend moet worden en dat de effectieve belastingheffing dan maar plaatsvindt in de toekomst.

Het lijkt weinig twijfel dat het precies die twee factoren zijn geweest, die de wetgever er in 2002 toe gebracht hebben het toepassingsgebied van artikel 207, tweede alinea WIB 1992 uit te breiden tot verliezen van het lopende boekjaar. De wetgever stelt vast dat abnormale voordelen in een bepaald tijdperk in strijd met de normale regels van het correcte winstvormingsproces verdwijnen uit de belastbare basis van de verstrekkende vennootschap. Artikel 26 WIB 1992 geeft de fiscus al lang de mogelijkheid om die winstmanipulaties bij de verstrekkende vennootschap te corrigeren. Maar aangezien de fiscus die abnormale voordelen bij de verstrekkende vennootschap niet altijd ontdekt, heeft de wetgever nog een tweede correctiemechanisme ingevoerd op het niveau van de verlieslatende vennootschap die het voordeel verkrijgt : artikel 207, tweede alinea WIB 1992. En met de uitbreiding in 2002 van het toepassingsgebied van die bepaling tot verliezen van het lopende boekjaar heeft de wetgever klaarblijkelijk gewild dat de verstrekte abnormale voordelen dan onmiddellijk, in het lopende tijdperk, zouden kunnen worden belast. De wetgever wil geen risico dat de verkrijgende vennootschap niet meer winstgevend wordt. En hij wil ook geen uitstel van de belastingheffing naar de toekomst.

Dit betekent dat het standpunt van de minister van Financiën, volgens welk steeds een bedrag moet worden belast, dat minstens gelijk is aan het verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel, wellicht de bedoeling van de wetgever juist weergeeft, ondanks de economische dubbele belasting die er op termijn uit kan voortvloeien (latere verrekening van slechts een lager verlies).

## **Cassatie 10 maart 2016**

In een kort en nauwelijks gemotiveerd arrest verbreekt het Hof van Cassatie nu het arrest van het hof te Antwerpen en geeft het dus resoluut de voorkeur aan de bedoeling van de wetgever.

Na een korte aanhaling van de artikelen 207 en 79 WIB 1992 overweegt het Hof dat uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het gedeelte van het resultaat, dat voortkomt uit abnormale of goedgunstige voordelen die de belastingplichtige, in welke vorm of door welk middel ook, rechtstreeks of onrechtstreeks heeft verkregen uit een onderneming ten aanzien waarvan hij zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enige band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt, niet mag worden gecompenseerd met het verlies van het belastbare tijdperk,

derwijze dat het belastbare resultaat minstens gelijk is aan het verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel, ongeacht of het resultaat positief dan wel negatief is.

De appelrechters die, na te hebben beslist dat de renteloze lening die aan de belastingplichtige werd verstrekt door een onderneming met wie hij zich in een band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt, een abnormaal en goedgunstig voordeel is, en dat de Administratie de rentevoeten voor elk aanslagjaar correct heeft begroot, maar vervolgens dat voordeel niet als de minimale belastbare grondslag van het belastbare tijdperk beschouwen, ongeacht het resultaat, verantwoorden hun beslissing niet naar recht.

Op geen enkele van de subtiële inzichten die in het Antwerpse arrest van 6 november 2012 werden verwoord, gaat het Hof van Cassatie in.

## Gevolgen in de toekomst

Aan heel deze geschiedenis zouden we nog één vraagstuk willen toevoegen. Wat zijn de toekomstige gevolgen voor een belastingplichtige bij wie verkregen abnormale of goedgunstige voordelen de minimumgrondslag van de belasting hebben uitgemaakt, doordat zij, in overeenstemming met het besproken cassatiearrest, niet konden worden gecompenseerd met het verlies van het lopende boekjaar ? Hier lijkt een onderscheid te moeten worden gemaakt.

Indien het abnormale of goedgunstige voordeel boekhoudkundig een opbrengst vertegenwoordigt, lijkt het ons perfect verdedigbaar dat de kosten van het lopende boekjaar, die met dat abnormaal of goedgunstig voordeel niet mogen worden gecompenseerd, een verlies van het lopende boekjaar vormen, dat fiscaal naar de toekomst overdraagbaar blijft. Het feit dat die compensatie boekhoudkundig zou hebben plaatsgevonden, doet daar niet aan af. De rechtspraak van het Hof van Cassatie over de verdere fiscale verrekenbaarheid van verliezen die als gevolg van een kapitaalvermindering met verwerking van verliezen vennootschapsrechtelijk nochtans uit de balans zijn verdwenen (Cass. 30 januari 1939, *Pas.* 1939, I, 48; Cass. 22 mei 1939, *Pas.* 1939, I, 254), toont aan dat de fiscale verliesverrekening een aangelegenheid is, die autonoom door de fiscale wet wordt geregeld, zonder dat noodzakelijkerwijze naar de vennootschapsrechtelijke of boekhoudrechtelijke realiteit moet worden gekeken (S. VAN CROMBRUGGE, *Beginnels van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblo, 2014, nr. 146). Deze oplossing beantwoordt aan een zekere billijkheid : de wet laat de belastingplichtige niet toe zijn kosten- of verliesverrekening te vervroegen; zij laat wel toe dat die verrekening dan later gebeurt, in een tijdperk dat de vennootschap dan weer winstgevend is geworden.

Indien het abnormale of goedgunstige voordeel bestaat uit een kostenbesparing, lijkt deze oplossing daarentegen minder vanzelfsprekend. Dat het verlies van het lopende boekjaar, dat naar volgende jaren overdraagbaar is, door een kostenbesparing lager is, lijkt in het normale winstvormingsproces zonder meer een automatisme te zijn : de effectieve kosten waren zowel in de boekhoudkundige als in de fiscale realiteit lager; met onbestaande kosten kan men ook fiscaal geen rekening houden (S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2014, nr. 34). In dit geval is economische dubbele belasting, met het cassatiearrest van 10 maart 2016, zonder meer een feit.